

# Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania

Cieľom metodického pokynu je priblížiť podstatu jednotlivých metód transferového oceňovania, definovaných v § 18 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), vysvetliť ich použitie v konkrétnych situáciách a poukázať na výhody a nevýhody príslušných metód.

## I. Legislatívna úprava

Metódy transferového oceňovania sú upravené v § 18 zákona o dani z príjmov. Pomocou aplikácie metód transferového oceňovania dochádza k úprave základu dane zahraničných závislých osôb (definícia v § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov) navýšením o rozdiel, o ktorý sa líšia ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch.

Na zistenie vyššie spomínaného rozdielu sa použije niektorá z metód transferového oceňovania alebo ich kombinácia, pričom možno použiť len takú metódu, ktorej použitie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Princíp nezávislého vzťahu je definovaný v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v obchodných alebo finančných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami s podmienkami, ktoré by si medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných okolností. Pri porovnávaní sa zohľadňujú najmä činnosti vykonávané porovnávanými osobami, a to ich výroba, montážne práce, výskum a vývoj, nákup a predaj a podobne, rozsah ich podnikateľských rizík, vlastnosti porovnávaného majetku alebo služby, dohodnuté zmluvné podmienky, ekonomické prostredie trhu ako aj obchodná stratégia. Podmienky sú porovnateľné, ak medzi nimi nie je zásadný rozdiel alebo ak možno vplyv týchto rozdielov odstrániť.

Metódy transferového oceňovania sú definované v § 18 ods.2 a ods. 3 zákona o dani z príjmov.

Ustanovenie § 18 ods. 2 vymedzuje metódy, ktoré vychádzajú z porovnávania ceny a ktoré nazývame aj tradičné transakčné metódy. K tradičným transakčným metódam patrí metóda nezávislej trhovej ceny, metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov.

V ustanovení § 18 ods. 3 sú uvedené metódy, ktoré vychádzajú z porovnávania zisku, sú to transakčné ziskové metódy. Transakčnými ziskovými metódami sú metóda delenia zisku a metóda čistého obchodného rozpätia.

Obsahovú náplň a použitie metód transferového oceňovania upravuje aj Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „Smernica“) v Kapitole II. Časť Smernice, ktorá sa zaoberá metódami transferového oceňovania, bola publikovaná vo Finančnom spravodajcovi č. 14/1997. V pôvodnom znení Smernice boli metódam transferového oceňovania venované Kapitoly II a III. V roku 2010 boli vybrané kapitoly Smernice aktualizované. Medzi aktualizovanými časťami boli aj Kapitoly II a III, ktoré sa zlúčili do súčasnej Kapitoly II.

Smernica je považovaná za všeobecne uznávaný doplnkový výkladový prostriedok k článku 9 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve. V Komentári k Článku 9 Modelovej zmluvy OECD v odbore daní z príjmov a majetku v odseku 1 sa uvádza, že Smernica reprezentuje medzinárodne dohodnuté (schválené) princípy a poskytuje návod pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu. Je teda všeobecne uznávaným postupom, ako aplikovať princíp nezávislého vzťahu v cezhraničných transakciách závislých osôb. Smernica OECD o transferovom oceňovaní bola publikovaná Ministerstvom financií SR vo Finančnom spravodajcovi v troch častiach, a to 1. časť vo Finančnom spravodajcovi č. 14/1997, 2. časť vo Finančnom spravodajcovi č. 20/1999 a 3. časť vo Finančnom spravodajcovi č. 3/2002. Zverejnením Smernice OECD o transferovom oceňovaní bolo jasne deklarované, že aj Slovenská republika sa hlási k princípu nezávislého vzťahu ako ku všeobecne uznávanej norme.

## II. Vysvetlenie základných pojmov

Táto časť metodického pokynu vysvetľuje výrazy, ktoré sú používané v terminológii problematiky transferového oceňovania pri aplikácii jednotlivých metód.

Transakcia je obchodný alebo finančný vzťah medzi dvoma alebo viacerými osobami. V transferovom oceňovaní sa zameriavane na transakcie zahraničných závislých osôb – t.j. transakcie, ktoré vykonáva osoba so sídlom alebo bydliskom na území Slovenskej republiky s ekonomicky alebo personálne prepojenou osobou so sídlom alebo bydliskom v zahraničí. Tieto transakcie nazývame kontrolované transakcie. Kontrolované transakcie porovnávame s nekontrolovanými transakciami – t.j. s transakciami vykonávanými medzi nezávislými osobami. Vzájomne porovnávať môžeme len transakcie, ktoré majú porovnateľné všetky ekonomicky významné charakteristiky. Ak zahraničná závislá osoba vykonáva porovnateľnú transakciu so závislou aj s nezávislou osobou, potom môžeme na porovnanie použiť túto internú nekontrolovanú transakciu. Ak zahraničná závislá osoba nevykonáva porovnateľnú transakciu s nezávislou osobou, potom na porovnanie musíme použiť porovnateľnú transakciu uskutočňovanú medzi nezávislými osobami, t.j. externú nekontrolovanú transakciu.

Metódy transferového oceňovania sa používajú pre skúmanie – testovanie konkrétnej transakcie. Niekedy je však účelné testovať aj agregované transakcie, ale len ak ide o transakcie, ktoré sú rovnakého druhu, alebo sú vzájomne prepojené, úzko spolu súvisia a realizujú sa za podobných podmienok, ktoré majú vplyv na ich ocenenie.

Rozlišujeme priame a nepriame metódy transferového oceňovania. Pri priamej metóde sa porovnáva priamo cena kontrolovanej transakcie a cena nekontrolovanej transakcie. Pri nepriamych metódach transferového oceňovania dochádza k úprave ceny kontrolovanej transakcie nepriamo, prostredníctvom použitia ďalších ukazovateľov, napr. marže hrubého alebo čistého zisku.

Metódy transferového oceňovania delíme na jednostranné a dvojstranné. Jednostranná metóda skúma len jednu zo zmluvných strán transakcie, spravidla tú, ktorá vykonáva menej komplexné funkcie a znáša nižšie riziká. Pre skúmanie – testovanie si môžeme zvoliť domáci alebo zahraničný subjekt. Ak je testovanou stranou domáci subjekt, o druhej zmluvnej strane potrebujeme poznať len údaje potrebné pre výkon funkčnej a rizikovej analýzy. Ak si zvolíme ako testovanú stranu zahraničný subjekt, k analýze a skúmaniu potrebujeme všetky relevantné finančné ukazovatele a podklady. Dvojstranná metóda skúma obidve zmluvné strany transakcie a ich prínos k predpokladanému dosiahnutému zisku. Agregovaný zisk sa následne delí medzi závislé osoby v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

## III. Použitie príslušných metód

Pri výbere príslušnej metódy transferového oceňovania je potrebné zamerať sa na nájdenie najvhodnejšej metódy pre konkrétny prípad, najmä s prihliadnutím na špecifiká príslušnej transakcie.

Pre účel výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania posudzujeme v zmysle bodu 2.2 Smernice nasledovné kritériá:

- silné a slabé stránky zvolenej metódy
- vhodnosť zvolenej metódy v kontexte s povahou kontrolovanej transakcie, ktorú zistíme vykonaním funkčnej a rizikovej analýzy
- dostupnosť porovnateľných nezávislých informácií potrebných pre analýzu porovnateľnosti
- stupeň porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami vrátane úrovne úprav potrebných pre odstránenie rozdielov medzi týmito transakciami.

Žiadna z metód transferového oceňovania nie je vhodná a aplikovateľná v každej situácii. Nie je potrebné preukazovať, že použitie príslušnej metódy nie je vhodné za daných okolností a podmienok, a tiež nie je potrebné analyzovať a testovať ostatné metódy transferového oceňovania. Je postačujúce, ak sa na základe analýzy faktorov porovnateľnosti vylúčia tie metódy, ktorých použitie nie je vhodné.

Zákon o dani z príjmov v znení platnom od 1.1.2014 odstraňuje dovtedy preferované uprednostňovanie používania tradičných transakčných metód pred transakčnými ziskovými metódami. Pôvodné znenie Smernice tiež uprednostňovalo hierarchiu v aplikácii metód transferového oceňovania. Aktualizované znenie Smernice túto skutočnosť odstránilo.

Tradičné transakčné metódy sa však stále považujú za najpriamejší prístup k zisteniu, či sú podmienky v obchodných a finančných vzťahoch medzi závislými osobami v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak je v určitom prípade použitie tradičných transakčných metód a transakčných ziskových metód rovnako spoľahlivé, naďalej majú prednosť tradičné transakčné metódy.

Na druhej strane existujú aj situácie, kedy je vhodnejšie použiť niektorú z transakčných ziskových metód. Takéto prípady nastanú napr. vtedy, ak obidve zmluvné strany majú unikátny a cenný prínos v rámci kontrolovanej transakcie (napr. vlastní unikátny nehmotný majetok) alebo keď realizujú vysoko prepojené činnosti. Použitie niektorej z transakčných ziskových metód je východiskom aj v tom prípade, keď neexistujú porovnateľné informácie z interných resp. externých zdrojov. Nie je však vhodné použiť transakčnú ziskovú metódu len preto, že je zložité získať údaje o nezávislej transakcii.

Ustanovenia zákona o dani z príjmov umožňujú výber aj inej metódy na zistenie rozdielu v základe dane zahraničných závislých osôb, ako tých, ktoré sú definované v § 18 ods. 2 a ods.3. zákona o dani z príjmov. Taktiež podľa Smernice je možné použiť aj inú metódu, ktorá nie je popísaná v Smernici. Použitie metódy však musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak sa použije iná metóda, ktorá nie je definovaná v zákone o dani z príjmov alebo v Smernici, je potrebné, aby daňový subjekt zdôvodnil tento výber na základe argumentov a posúdenia faktov.

#### **IV. Tradičné transakčné metódy**

Tradičné transakčné metódy vychádzajú z porovnávania ceny produktov alebo služieb, ktoré sú predmetom kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami. Jedná sa o metódu nezávislej trhovej ceny, metódu následného predaja a metódu zvýšených nákladov.

Metóda nezávislej trhovej ceny je definovaná v § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov. Metóda nezávislej trhovej ceny vychádza z porovnávania ceny produktu alebo služby dohodnutou medzi závislými osobami s cenou porovnateľného produktu alebo služby dohodnutou medzi nezávislými osobami. Ak je medzi porovnávanými cenami rozdiel, upraví sa závislá cena tým spôsobom, že sa nahradí nezávislou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných podmienok. Z vyššie uvedeného vyplýva, že sa jedná o priamu metódu. Metóda nezávislej trhovej ceny je jednostranná metóda.

Použitie tejto metódy si vyžaduje vysoký stupeň porovnateľnosti - pre aplikáciu metódy je nevyhnutná produktová zhoda v posudzovanom tovare alebo službe, pričom následne sa pomocou analýzy porovnateľnosti skúma porovnateľnosť zmluvných podmienok, trhového a ekonomického prostredia v kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii.

Metódu možno použiť pri transakciách s hmotným majetkom (napr. pri surovinách), nehmotným majetkom (napr. pri licenčných poplatkoch) a aj pri finančných transakciách (napr. pri úrokových sadzbách). Pri aplikácii metódy je vhodné použiť interné porovnateľné nekontrolované transakcie a aj externé porovnateľné nekontrolované transakcie, ak je možné vykonať primerané úpravy za účelom odstránenia zásadných rozdielov, ktoré ovplyvňujú cenu transferu. Ak v rámci analýzy porovnateľnosti máme k dispozícii internú porovnateľnú nekontrolovanú transakciu, je použité metódy nezávislej trhovej ceny pomerne jednoduché a presné.

#### Príklad :

*Spoločnosť ABC SK vyrába bicykle a predáva ich zahraničnej závislej osobe ABC CZ za cenu 300,-€. Rovnaké produkty predáva aj nezávislej spoločnosti XYZ za cenu 400,-€. Treba posúdiť, či sa jedná o zhodné modely bicyklov a či boli dodané za identických dodacích podmienok. Ak sa zistí zhoda medzi kontrolovanou a nekontrolovanou transakciou, cena, za ktorú predáva spoločnosť ABC SK bicykle spoločnosti ABC CZ, by mala byť zmenená na 400,- €.*

Metódu následného predaja upravuje ustanovenie § 18 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov. Pri aplikácii tejto metódy sa cena prevodu majetku nakúpeného zahraničnou závislou osobou prepočítava na nezávislú trhovú cenu pričom sa vychádza z ceny, za ktorú táto zahraničná osoba predmetný majetok predáva nezávislej osobe a cena sa znižuje o obvyklú výšku obchodného rozpätia (čiže marže, t.j. percentuálneho rozdielu medzi predajnou a nákupnou cenou majetku) porovnateľných nezávislých predajcov.

Metóda následného predaja je nepriama jednostranná metóda a používa sa v prípadoch, keď závislá osoba so sídlom alebo bydliskom na území Slovenskej republiky nakúpi tovar od závislej osoby so sídlom alebo bydliskom v zahraničí a ďalej ho predáva nezávislej osobe (testovanou stranou je domáci subjekt) alebo keď závislá osoba so sídlom alebo bydliskom v zahraničí predáva tovar, ktorý nakúpi od zahraničnej závislej osoby so sídlom alebo bydliskom na území Slovenskej republiky a ďalej ho predáva nezávislým osobám (testovanou stranou je zahraničný subjekt). Podmienkou pre použitie metódy je zhoda vo vykonávaných funkciách a znášaných rizikách porovnávaných subjektov. Ak predajca ovplyvní transakciu tak, že pridá k nej významnú hodnotu (napr. ďalej spracúva nakúpený tovar), metódu nie je možné použiť.

Metódu je možné použiť aj v prípade, ak existujú rozdiely v predmete transakcie, pretože tovarové rozdiely majú menší vplyv na výšku obchodnej marže ako na cenu. Metódu následného predaja využívame najmä pri distributéroch produktov.

Pri aplikácii metódy vychádzame z faktov, že poznáme nezávislú predajnú cenu a poznáme porovnateľnú obchodnú maržu uplatňovanú v porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Následne na základe toho prepočítame závislú nákupnú cenu na nezávislú nákupnú cenu podľa nasledujúceho vzorca :

$$NNC = PC - (OR_n \times PC) \quad OR_n = \frac{PC_n - NC_n}{PC_n}$$

kde : NNC je nezávislá nákupná cena, t.j. cena, za ktorú by bol tovar nakúpený od nezávislej osoby  
PC je predajná cena, za ktorú je tovar predávaný nezávislej osobe  
OR<sub>n</sub> je obchodné rozpätie (marža) uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu  
PC<sub>n</sub> je nezávislá predajná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu  
NC<sub>n</sub> je nezávislá nákupná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu

#### Príklad :

*Spoločnosť ABC SK predáva bicykle zahraničnej závislej osobe ABC CZ za cenu 300,-€ a spoločnosť ABC CZ ich následne distribuuje nezávislým odberateľom v cene 400,-€ za kus. Obchodná marža u nezávislých distributérov v porovnateľných transakciách a za porovnateľných podmienok je vo výške 15%. Pri použití metódy následného predaja a pri aplikácii vzorca na výpočet nezávislej ceny, by predajná resp. nákupná cena medzi spoločnosťami ABC SK a ABC CZ mala byť 340,- € (400 - (0,15x400)).*

Metóda zvýšených nákladov je v zákone o dani z príjmov upravená v ustanovení § 18 ods. 2 písm. c). Pri tejto metóde sa nezávislá trhovú cenu vypočíta zo skutočných priamych alebo nepriamych nákladov vynaložených na výrobu produktu (majetku alebo služby), ktorý je predmetom kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami. Tieto náklady sa navýšia o sumu cenovej príirážky, ktorú dodávateľ uplatňuje vo vzťahu k nezávislým odberateľom alebo o sumu cenovej príirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok.

Zjednodušene môžeme cenovú príirážku definovať ako rozdiel medzi nákladmi vynaloženými na výrobu výrobku alebo služby a jeho predajnou cenou u výrobcu alebo poskytovateľa služby.

Metóda zvýšených nákladov je taktiež nepriama a jednostranná metóda a predmetom porovnania pri jej uplatnení je výška cenovej príirážky, ktorú si uplatňuje zahraničná závislá osoba k svojim nákladom. Do nákladovej základne sa zahŕňajú priame aj nepriame náklady a to tie, ktoré bezprostredne súvisia s kontrolovanou transakciou. Pri aplikácii metódy je potrebné venovať zvýšenú pozornosť porovnateľnosti nákladov, napr. pri úpravách na zabezpečenie porovnateľnosti treba zohľadniť rozdiely vo vlastníctve používaného majetku.

Metóda sa používa najmä pri transakciách, ktorých predmetom je výroba a predaj polotovarov alebo hotových produktov (tovarov alebo služieb), ktoré neobsahujú vysokú pridanú hodnotu napr. vo forme unikátneho nehmotného majetku. Zvyčajne sa využíva na ocenenie dlhodobých kontraktov napr. pri zmluvnej výrobe. Výška cenovej príirážky závisí od vykonávaných funkcií a znášaných rizík a podielu hmotného a nehmotného majetku na transakcii. Upravenú predajnú cenu (nezávislú trhovú cenu) vypočítame na základe nasledujúceho vzorca :

$$PC_u = N + (CP_n \times N) \quad CP_n = \frac{PC_n - N_n}{N_n}$$

kde :  $PC_u$  je predajná cena upravená na základe princípu nezávislého vzťahu  
 $N$  sú náklady závislej osoby  
 $CP_n$  je cenová prirážka uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom vzťahu  
 $PC_n$  je nezávislá predajná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom vzťahu  
 $N_n$  sú náklady uplatňované v porovnateľnom nezávislom vzťahu

Príklad :

Spoločnosť ABC SK vyrába bicykle. Priame a nepriame náklady na výrobu jedného bicykla sú vo výške 200,-€. Na základe funkčnej a rizikovej analýzy spoločnosť ABC SK klasifikujeme ako zmluvného výrobcu. ABC SK predáva svoju produkciu zahraničnej závislej osobe ABC CZ. Cena jedného bicykla je 210,-€, to znamená, že cenová prirážka vo vzťahu k vynaloženým nákladom je vo výške 5%. Nezávislí zmluvní výrobcovia dosahujú v porovnateľných transakciách zvyčajne 15% cenovú prirážku. Pri použití metódy zvýšených nákladov by predajná cena bicykla mala byť upravená na 230,- € ( $200 + (0,15 \times 200)$ ).

## V. Transakčné ziskové metódy

Transakčné ziskové metódy vychádzajú z porovnávaní zisku, ktorý plyní z konkrétnej kontrolovanej transakcie. K takýmto metódam patrí metóda delenia zisku a metóda čistého obchodného rozpätia.

Metóda delenia zisku je upravená v § 18 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov. Metóda vychádza z takého delenia predpokladaného zisku dosiahnutého z kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami, aké by očakávali nezávislé osoby pri spoločnom podnikaní pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu.

Metóda delenia zisku je dvojstranná metóda. Delenie agregovaných ziskov sa môže realizovať buď na základe alokačného kľúča, ktorým môže byť konkrétne číslo (napr. pomer 30/70, ktorý používajú nezávislé osoby v porovnateľných transakciách) alebo na základe premennej (napr. pomerná časť výdavkov vynaložených jednou zo strán transakcie na výkon určitej funkcie, napr. marketing).

Použitie metódy je vhodné v situáciách, keď sa jedná o vysoko integrované transakcie, keď zmluvné strany prispievajú v rámci transakcie unikátnym spôsobom alebo keď vlastní hodnotný nehmotný majetok.

Rozlišujeme dva prístupy delenia zisku – na základe kontribučnej alebo reziduálnej analýzy.

Príklad – kontribučná analýza :

Spoločnosť ABC SK vyrába bicykle. Pri ich výrobe vyvinula špeciálny typ zliatiny, vďaka ktorému má rám bicykla nízku hmotnosť a vysokú tvrdosť. Zahraničná závislá spoločnosť ABC CZ predáva tieto bicykle pod známou obchodnou značkou, ktorá je jej obchodným majetkom. Na propagáciu obchodnej značky vynakladá ABC CZ značné prostriedky. Z predaja bicyklov dosiahli obe spoločnosti úhrnný zisk vo výške 10 mil. €. Nezávislé spoločnosti by si za porovnateľných podmienok delili zisk z takejto transakcie v pomere 3:2. Na základe toho by agregovaný zisk z transakcie mal byť rozdelený nasledovne : spoločnosti ABC SK má pripadnúť 6 mil. € a spoločnosti ABC CZ 4 mil. €.

Príklad – reziduálna analýza :

Spoločnosť ABC SK vyrába bicykle, ktoré vďaka špeciálnemu materiálu majú nízku hmotnosť a vysokú tvrdosť. Na vývoj tohto špeciálneho materiálu vynaložila ABC SK náklady vo výške 3 mil. €. Zahraničná závislá spoločnosť ABC CZ predáva tieto bicykle pod známou obchodnou značkou, pričom vyvinula unikátnu marketingovú stratégiu šitú na mieru pre daný trh. Na túto obchodnú stratégiu, ktorá posilnila obchodnú značku na danom trhu vynaložila ABC CZ náklady vo výške 4,5 mil. €. Vzájomná proporcia týchto nákladov je vo výške 2:3. Nezávislý výrobca bicyklov, ktoré nemajú špeciálne vlastnosti, dosahuje pri výrobe rentabilitu výrobných nákladov vo výške 15%. Nezávislý distribútor, ktorý nevlastní obchodnú značku, dosahuje 4% rentabilitu vo vzťahu k tržbám.

Výpočet transferovej ceny pri aplikácii metódy delenia zisku na základe reziduálnej analýzy je nasledovný :  
agregované údaje ABC SK a ABC CZ :

predajná cena nezávislým odberateľom	10 mil. €
výrobné náklady	5 mil. €
prevádzkové náklady	2 mil. €
prevádzkový zisk	3 mil. €
ziskovosť ABC SK (15% rentabilita výrobných nákladov u nezávislého výrobcu)	0,75 mil. €
ziskovosť ABC CZ (4% rentabilita tržieb u nezávislého distribútora)	0,4 mil. €
čistý zisk ABC SK a ABC CZ spolu (0,75 + 0,4)	1,15 mil. €
reziduálny zisk, ktorý treba rozdeliť (3-1,15)	1,85 mil. €
podiel ABC SK na reziduálnom zisku (2/5 z 1,85)	0,74 mil. €
podiel ABC CZ na reziduálnom zisku (3/5 z 1,85)	1,11 mil. €
čistý zisk ABC SK (0,75 + 0,74)	1,49 mil. €
čistý zisk ABC CZ (0,4 + 1,11)	1,51 mil. €
transferová cena transakcie (10 – 3 – 1,51)	5,49 mil. €

Metóda čistého obchodného rozpätia je definovaná v § 18 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov. Metóda zisťuje výšku ziskovej prirážky z obchodného alebo finančného vzťahu medzi závislými osobami vo vzťahu k stanovenej základni (napr. náklady, tržby) a porovnáva ju so ziskovou prirážkou používanou vo vzťahu k nezávislým osobám.

Metóda je jednostranná a možno ju použiť len pri jednotlivých transakciách alebo viacerých rovnakých transakciách. Ak daňový subjekt vykonáva viac rôznych typov transakcií, je potrebné skúmať každú transakciu a s ňou spojené funkcie osobitne. Metódu je teda možné aplikovať až po dôslednom vykonaní funkčnej a rizikovej analýzy.

Pri aplikovaní metódy čistého obchodného rozpätia je možné použiť rôzne ukazovatele ziskovosti, napr. čistý zisk k tržbám, čistý zisk k nákladom, čistý zisk k majetku. Pritom je však potrebné overiť si, či zvolený ukazovateľ poskytuje spoľahlivé vyjadrenie ziskovosti daňového subjektu a či sú k dispozícii hodnoverné údaje o porovnateľných subjektoch. V praxi sa využívajú na vyhľadávanie porovnateľných ukazovateľov a údajov rôzne komerčné databázy, pričom je potrebné nájsť dostatočnú vzorku porovnateľných údajov, aby pri ich testovaní nedošlo k skresleniu konečného výsledku. Použitie metódy je obmedzené napr. aj vtedy, ak zmluvné strany transakcie vlastnia cenný nehmotný majetok alebo ich príspevok k transakcii má unikátny charakter.

#### Príklad :

Spoločnosť ABC CZ predáva bicykle nezávislej spoločnosti XYZ, ktoré jej dodala závislá spoločnosť ABC SK. Z predaja bicyklov má spoločnosť ABC CZ tržby vo výške 20 mil. €. Za dodaný tovar zaplatila ABC CZ 12 mil. €. Hrubý zisk z tejto transakcie je vo výške 8 mil. €. Prevádzkové náklady na distribúciu a predaj bicyklov sú 5 mil. €. Na základe uvedeného je čistý zisk tejto transakcie 3 mil. €. Ukazovateľ marže čistého zisku k tržbám z predaja je 15% (3 mil.€/20 mil. €). Porovnateľní nezávislí distribútori dosahujú maržu čistého zisku k tržbám vo výške 10%. Na základe toho by mal byť čistý zisk ABC CZ upravený na 2 mil. € a transferová cena (nákupná cena) sa upraví na 13 mil. €.

## VI. Záver

Pomocou aplikácie metód transferového oceňovania upravuje zahraničná závislá osoba príslušnú transakciu takým spôsobom, ako by ju vykonali nezávislé osoby za porovnateľných podmienok. Pri použití jednotlivých metód transferového oceňovania neexistujú špeciálne pravidlá, ktoré by boli aplikovateľné na každý prípad. Preto by správca dane mal zvážiť prípadné úpravy pri použití príslušnej metódy v konkrétnej situácii. Vo všeobecnosti by správca dane a daňový subjekt mali prísť k rozumnému kompromisu, pričom by mali brať do úvahy možnú nepresnosť metód, uprednostnenie vyššieho stupňa porovnateľnosti a priamejší a užší vzťah k transakcii.

Použitie zvolenej metódy je daňový subjekt povinný správcovi dane preukázať a predložiť príslušnú dokumentáciu, ktorej obsahom je aj zdôvodnenie, prečo si vybral príslušnú metódu transferového oceňovania.

Tento metodický pokyn nadobúda platnosť dňom podpisu.

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
Odbor daňovej a colnej metodiky  
december 2013*